NC 03

Norme comptable relative aux Revenus

Objectifs

01. Les produits d'une entreprise regroupent à la fois les revenus et les gains. Les revenus sont les produits provenant des activités qui s'inscrivent dans le cadre de l'exploitation centrale ou permanente. Ils sont, généralement, pris en compte lorsqu'une augmentation d'avantages économiques futurs, liée à une augmentation d'actif ou une diminution de passif, s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon raisonnable.

02. L'objectif de la présente norme est de définir la façon selon laquelle ces revenus sont mesurés, le moment de leur constatation dans les états financiers de l'entreprise et de déterminer la nature des informations à fournir à leur sujet.

Champ d'application

03. La présente norme doit être appliquée pour la comptabilisation des produits générés par le cours des activités s'inscrivant dans le cadre de l'exploitation centrale ou permanente de l'entreprise au titre de la vente de marchandises, de la prestation de services et de l'utilisation, par des tiers, des ressources de l'entreprise moyennant intérêts, redevances ou dividendes.

04. La présente norme ne traite pas des revenus provenant :

a) des participations comptabilisées à la valeur de consolidation ;

b) des contrats de location ;

c) des subventions ;

d) des contrats d'assurance des compagnies d'assurance ;

e) des contrats de prestation de services directement rattachés aux contrats de construction ;

f) des modifications de la juste valeur des actifs et passifs financiers ou de leur cession.

Définitions

05. Dans la présente norme les termes ci-dessous ont la signification suivante :

Les intérêts sont les rémunérations en contrepartie de l'utilisation de sommes prêtées par l'entreprise ou dues à celle-ci.

Les redevances sont les sommes reçues en contrepartie de l'utilisation d'actifs à long terme de l'entreprise tels que les brevets, les marques de fabrique et les logiciels.

Les dividendes sont les bénéfices distribués aux actionnaires à concurrence de leur participation dans le capital.

La juste valeur est le prix auquel un bien pourrait être échangé, ou une dette acquittée, entre un acheteur et un vendeur normalement informés et consentants, dans une transaction équilibrée.

Les liquidités et équivalents de liquidités constituent les fonds disponibles, les dépôts à vue, ainsi que les placements à court terme, très liquides, facilement convertibles en un montant connu de liquidités et dont la valeur ne risque pas de changer de façon significative.

Mesure des revenus

06. Les revenus doivent être mesurés à la juste valeur des contreparties reçues ou à recevoir au titre de la vente de marchandises et de produits fabriqués, de la prestation de services et de l'utilisation des ressources par des tiers. Cette juste valeur est généralement déterminée par entente entre l'entreprise et l'acheteur ou l'utilisateur du bien. Les revenus sont nets de remises et réductions commerciales consenties par l'entreprise et les rendus acceptés par elle. Les sommes encaissées pour le compte de tiers, par exemple les taxes collectées pour le compte de l'Etat ainsi que les sommes obtenues par un transitaire de son client pour payer les droits de douane, ne font pas partie des revenus.

07. Lorsque la contrepartie reçue ou à recevoir est représentée par des liquidités ou équivalents de liquidités et que l'entrée de ces liquidités ou équivalents de liquidités est différée, la juste valeur peut être inférieure au montant nominal des liquidités ou équivalents de liquidités reçus ou à recevoir. Dans ce cas, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des recettes futures au moyen d'un taux d'intérêt permettant d'actualiser leur montant nominal au prix de vente comptant des biens ou services concernés.

Lorsqu'elle est significative, la différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers conformément aux autres dispositions des paragraphes 19 et 20 de la présente norme.

08. Lorsque des biens ou des services sont échangés contre des biens ou services de nature et de valeur similaires, l'échange n'est pas considéré comme une opération générant des revenus. Lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une opération générant des revenus. Ces revenus sont évalués à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant des liquidités ou équivalents de liquidités transférées. Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne peut pas être évaluée de façon fiable, le revenu est évalué à la juste valeur des biens ou services cédés, ajustée du montant des liquidités ou équivalents de liquidités transférées.[1]

Constatation des revenus

Vente de marchandises et produits fabriqués

09. Les revenus provenant de la vente de marchandises et produits fabriqués doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes est satisfait :

a. l'entreprise a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages inhérents à la propriété ;

b. le montant des revenus peut être mesuré de façon fiable ;

c. il est probable que des avantages futurs associés à l'opération bénéficieront à l'entreprise ; et

d. les coûts encourus ou à encourir concernant l'opération peuvent être mesurés de façon fiable.

10. Pour déterminer le moment où une entreprise transfère les principaux risques et les avantages inhérents à la propriété, il faut examiner les conditions dans lesquelles s'effectue l'opération. Dans la majorité des cas, le transfert des risques et les avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du droit de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur. Tel est le cas dans la plupart des ventes au détail. Dans d'autres cas, le transfert des risques et des avantages inhérents à la propriété a lieu à une date différente de celle du transfert du droit de propriété ou de l'entrée en possession.

11. Pour déterminer si les risques et les avantages importants inhérents à la propriété ont été transférés à l'acheteur, l'entreprise doit s'assurer :

a. que tous les actes importants découlant de la vente ont été exécutés ; et

b. qu'elle n'exerce plus sur les biens cédés un droit de gestion ou un contrôle effectif comparable à celui qui découle généralement du droit de propriété.

12. Lorsque l'entreprise conserve des risques importants inhérents à la propriété, il ne convient habituellement pas de considérer l'opération comme une vente, par exemple lorsque :

a. des biens sont livrés sous réserve de leur installation et que l'installation représente une part importante du contrat de vente ;

b. le paiement relatif aux biens vendus est lié à la revente desdits biens par l'acheteur ;

c. les quantités de marchandises vendues et susceptibles d'être retournées sont importantes et imprévisibles.

Toutefois, l'opération constitue une vente et les revenus sont constatés dans la mesure où l'entreprise ne conserve qu'une part insignifiante des risques inhérents à la propriété. Tel est par exemple le cas d'une entreprise qui conserve le droit de propriété des biens dans l'unique but de protéger la recouvrabilité de la somme due.

13. Les revenus ne sont constatés que s'il est probable que les avantages économiques associés à l'opération bénéficieront à l'entreprise. Dans certains cas, cette probabilité peut être nulle tant que la contrepartie n'est pas encaissée ou tant qu'une incertitude n'est pas levée. A titre d'exemple, il peut être incertain qu'une instance gouvernementale d'un pays étranger accorde l'autorisation de rapatrier

[1] Les principes comptables développés par le § 8 ne sont pas en harmonie avec le principe retenu par le § 42 du cadre conceptuel de la comptabilité financière.

la contrepartie d'une vente dans un pays étranger. Lorsque la permission est accordée, l'incertitude est levée et les revenus sont constatés.

Prestation de services

14. Lorsque le résultat peut être estimé de façon fiable, les revenus découlant de la prestation de services doivent être comptabilisés au fur et à mesure que les services sont rendus par référence au degré d'avancement des opérations à la date d'arrêté des états financiers.

Le résultat découlant d'une prestation de services peut être estimé de façon fiable lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont remplies :

a. le montant des revenus de la prestation de services peut être mesuré d'une façon fiable ;

b. il est probable que des avantages économiques futurs associés à l'opération bénéficieront à l'entreprise ;

c. le degré d'avancement de l'exécution de la prestation de services peut être évalué de façon fiable ;

d. les charges encourues pour la prestation de services et les charges à encourir pour achever l'ensemble des services prévus peuvent être mesurées de façon fiable.

15. Le degré d'avancement de l'exécution de la prestation doit être déterminé par une méthode rationnelle et constante permettant de mesurer de façon fiable les services exécutés. Ces méthodes peuvent inclure :

a. des examens des travaux exécutés ;

b. les services rendus à la date considérée en pourcentage des services à exécuter, et

c. la proportion des coûts encourus à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de l'opération.

A moins que la prestation de service ait été conclue en régie, les facturations intermédiaires, les paiements partiels ou les acomptes reçus des clients ne constituent pas généralement une méthode fiable pour mesurer le degré d'avancement de l'exécution de la prestation.

16. Pour des raisons d'ordre pratique, lorsque la prestation de services consiste en l'exécution d'un nombre indéterminé d'actes échelonnés sur une période donnée, les revenus sont comptabilisés de façon linéaire sur cette période, sauf si les faits démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le déroulement de l'exécution de la prestation. Lorsqu'un acte spécifique particulier est beaucoup plus important que les autres, la comptabilisation des revenus est différée jusqu'à ce que cet acte ait été exécuté.

17. Lorsque le résultat d'une opération faisant intervenir une prestation de services ne peut pas être estimé de façon fiable, les revenus correspondants à cette opération ne doivent être constatés qu'à concurrence des charges comptabilisées et jugées récupérables.

18. Lorsque le résultat d'une opération ne peut pas être estimé de façon fiable et qu'il n'est pas probable que les charges encourues seront récupérées, les revenus ne sont pas comptabilisés et les coûts encourus sont inscrits en charge.

Si ces incertitudes ont été levées par des événements futurs, et que le résultat découlant de l'opération de prestation de services peut être estimé de façon fiable, les revenus sont comptabilisés conformément au paragraphe 14 ci-dessus.

Intérêts, redevances et dividendes

19. Les revenus résultant de l'utilisation des ressources de l'entreprise par des tiers moyennant intérêts, redevances ou dividendes doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont remplies :

a. la contrepartie obtenue de l'utilisation des ressources de l'entreprise par des tiers peut être mesurée d'une façon fiable ; et

b. le recouvrement de la contrepartie obtenue est raisonnablement sûr.

20. Les revenus résultant de l'utilisation des ressources de l'entreprise par des tiers moyennant intérêts, redevances ou dividendes doivent être comptabilisés selon les règles ci-après :

a. pour les intérêts, en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif ;

b. pour les redevances, à mesure qu'elles sont acquises en vertu des conditions contractuelles ; et

c. pour les dividendes, lorsque le droit de l'actionnaire au dividende est établi, pour la somme revenant à l'entreprise au titre de sa participation.

21. L'entreprise est généralement capable de mesurer de façon fiable les revenus découlant de l'utilisation de ses ressources par d'autres lorsque :

a. pour les intérêts, un accord établi entre l'entreprise et le bénéficiaire a déterminé les règles de calcul de ces intérêts. Généralement, les tableaux d'amortissement permettent à l'entreprise de connaître d'avance le montant de ces intérêts. Lorsque le contrat prévoit que le montant des intérêts est indexé sur un indicateur quelconque, la connaissance de cet indicateur permet à l'entreprise d'effectuer des estimations fiables de ses revenus.

b. pour les redevances, le contrat établi entre le bénéficiaire et l'entreprise détermine généralement le montant des produits à recevoir et lui permet ainsi d'effectuer des estimations fiables ; et

c. pour les dividendes, la décision, de l'Assemblée Générale statuant sur la répartition des résultats de la société dans laquelle la participation est détenue, permet à l'entreprise d'estimer d'une façon fiable le montant des dividendes à recevoir.

22. Le rendement effectif d'un actif est le taux d'intérêt permettant d'actualiser le flux des recettes futures attendues sur la durée de vie de l'actif en obtenant ainsi un montant égal à la valeur comptable initiale de l'actif. Les revenus sous forme d'intérêts comprennent le montant de l'amortissement de toute prime ou autre écart entre la valeur comptable initiale d'un titre et son montant à l'échéance.

23. Lorsque le prix d'acquisition d'un placement productif d'intérêts comprend des intérêts courus et non encore payés, seule la fraction des intérêts courus après la date d'acquisition est constatée parmi les revenus. La fraction des intérêts courus antérieurement à la date d'acquisition vient en déduction de la valeur comptable du placement au moment de son acquisition.

24. Lorsque le prix d'acquisition des titres de participation comprend la valeur des dividendes afférents à l'exercice antérieur à celui de l'acquisition, ces dividendes sont déduits du prix d'acquisition des titres déjà comptabilisés. En effet, au moment de l'achat des titres, le vendeur vend les droits attachés au titre et notamment le droit de percevoir les dividendes dont la valeur est incluse dans le coût du titre.

Incidence des incertitudes

25. Si une incertitude relative au recouvrement des contreparties au titre de vente de marchandises et produits fabriqués, de prestation de services, ou d'utilisation des ressources de l'entreprise par des tiers prend naissance après la constatation des revenus, on constitue une provision distincte pour en tenir compte, le montant initialement comptabilisé au titre des revenus n'est pas ajusté.

26. Lorsque des intérêts comptabilisés en produits n'ont pas été encaissés à leur échéance, le recouvrement des intérêts futurs n'est plus censé être raisonnablement certain. De ce fait, les intérêts déjà constatés mais non encaissés doivent faire l'objet d'une provision pour couvrir les risques de non recouvrement. Les intérêts futurs ne devraient plus être constatés en produits, mais plutôt dans un compte passif à mesure qu'ils sont courus.

Informations à fournir

27. Les états financiers doivent faire apparaître :

a. le montant de chaque catégorie importante de revenus constatés au cours de l'exercice y compris les revenus provenant de :

- la vente de marchandises et de produits ;

- la prestation de services ;

- les intérêts ;

- les redevances ;

- les dividendes ;

- l'échange de marchandises ou de services.

b. les règles de prise en compte et de mesure des revenus, les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des opérations faisant intervenir des prestations de services et les méthodes utilisées pour éclater le montant nominal de vente en prix de vente et produits financiers conformément au paragraphe 7 de la présente norme.

28. Les états financiers doivent également mentionner les gains et les pertes éventuels provenant des éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités ou pertes éventuelles conformément à la norme comptable "éventualités et événements postérieurs à la clôture".

Date d'application

29. La présente Norme Comptable est applicable aux états financiers relatifs aux exercices comptables ouverts à partir du 1er Janvier 1997.